

付加原価について

鶴 日出郎

I. はじめに

ハイネン (E. Heinen) は、原価計算の発展はまず原価概念の変遷で示される。その上、その発展は計算技術形式の洗練によって特色づけられる。原価を把握し賦課 (Zurechnung) するための方法の洗練および原価計算の目的設定における変遷は、この発展のメルクマールである。特に、最近、原価計算は、経営管理 (Betriebs - und Unternehmungssteuerung) の手段へと著しく改造されていると述べている¹⁾。

また彼は、経営経済的原価理論の三つの成分である、原価概念、原価理論、原価計算について、原価理論と原価計算の共通の研究対象は、現実の経営における多数の作用因に依存している複合的な原価事情 (Kostenverhältnisse) を形成している。手段投入に関する意思決定とこの意思決定の遂行によって生じる原価現象は、原価概念によって思考上、把握されるのであり、他の経営意思決定に対して区分される。したがって、原価概念は原価理論と原価計算に対する基礎と出発点を形成すると述べ²⁾、原価概念を研究する重要性を強調している。

また、アメリカではかつて、クラーク (J.M. Clark) が意思決定のための多様な原価概念の必要性を「異なる目的のための異なる原価 (different costs for different purposes)」と表現した³⁾。

このように、原価計算の諸問題を考える場合には、原価概念の検討が是非

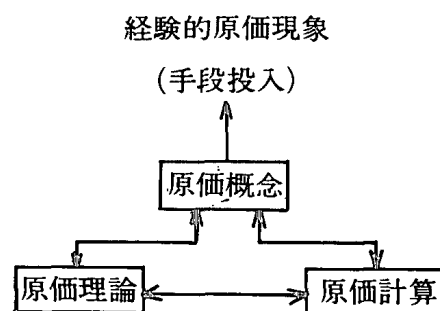
とも必要であるが、何十年間もの議論にもかかわらず一般に認知された経営経済的原価概念はいまだに存在していないという指摘もある⁴⁾。

本稿では、原価と費用の区分をはじめて明確にし⁵⁾、かつ、彼の原価概念の定義によって学問上および実務上、一般に認められた原価理論の対象規定 (Gegenstandsbestimmung) がなされた⁶⁾といわれるシュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) の原価概念に関し、今日一般にいわれている中性費用と付加原価の関係はシュマーレンバッハによって提唱された⁷⁾といわれる付加原価 (Zusatzkosten) の意味と原価計算におけるその意義を理解するために、シュマーレンバッハの付加原価概念を把握したのち、他の論者の所説を考察し今後の研究の一助にするものである。

注1) E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, vierte, verbesserte Aufl. 1974, s. 20

2) ハイネンは、シュマーレンバッハの原価概念に依拠しており、原価概念、原価理論および原価計算の論理的関係はA図のように示されるとしている。E. Heinen, a. a. o., s. 35

A図



3) J. Maurice Clark, Studies in the economics of overhead costs, 1923, p. 175

4) W. Kilger, Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, ZfB, 1971, 41. Jg, s. 405

5) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Band 1, 5. Aufl. 1973, s. 8

6) Hanns Hermann Eller, Grundproblem der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, 1968, s. 16

7) E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl. 1953, s. 93

II. シュマーレンバッハの原価概念

シュマーレンバッハの付加原価を考察するにはまず彼の原価概念を検討する必要がある。

彼は、『原価計算と価格政策』の第2版で、経営経済学の原価概念は最高至上のものではない。これはある目的の遂行を容易にするべき概念であって、この目的に従属すべきものである。原価計算の一般目的は、いかなる財の価値が経済給付 (Wirtschaftsleistung) のために消費されるかを決定することであると述べている¹⁾。

同じく第8版でも、経営経済学の原価概念は最高至上のものではない。これはある目的の遂行を容易にするべき概念であって、この目的に従属すべきものである。原価計算の一般目的は、いかなる財の価値が経済給付の産出 (Erstellung) のために消費されているかを決定することであると述べている²⁾。

彼はこのように、原価計算の目的が多様でありうること、および、原価概念は計算目的に依存するものであることを一貫して認識している。

つぎに、同上書の第2版では原価をつぎのように定義している。

原価計算の意味において原価は、給付のために消費する財の比較価値 (Vergleichswert) である³⁾。

その後、第8版では、原価計算において原価は、給付のために消費する財の評価されるべき価値であると定義しているが⁴⁾、これは第2版でのと大きな相違はない。

この定義からわかるように、彼の原価概念にはつぎのような三つの本質的メルクマールがある⁵⁾。

- (1) 消費する財 —— 財消費
- (2) 給付のために消費する財 —— 給付制約的財消費
- (3) 原価計算において評価されるべき価値 —— 評価される給付制約的財

消費

したがって、彼の原価概念を検討し、付加原価の実質的意味を理解するためには、財消費 (Güterverzehr), 給付制約性 (Leistungsbedingtheit), 評価 (Bewertung) というメルクマールを考察する必要がある。

a) 財消費というメルクマール

財消費という概念は財 (Güter) および消費 (Verzehr) との合成概念であるので別個に検討する必要がある。

彼は財概念について、財とは一般かつ無条件的に価値をもっている事物であるとしたコジオール (E. Kosiol) のような規定は特にしていない⁶⁾。しかし、経済的給付を遂行することは経営の任務である。経済的給付は財犠牲 (Gutopfer) によってのみ遂行されうるのであるから、生産される財は消費される財に比べて大きな価値 (Mehrwert) を示すことが尊重されねばならない。生産品から遡って見るならば価値の勾配 (Wertgefälle) が存在しなければならない。個々の給付に関して、この価値の勾配を計算的に追及することは原価計算の任務であると述べており⁷⁾、原価計算が経営の給付プロセス内で財の消費による価値移転を計算すべきであることを明確にしている。

彼は価値について、生産が消費的な目的にしろ、生産的な目的にしろ、とにかく利用しうるところの材物は利用性 (Nützlichkeit) という特性をもっている。利用しうる材物はまったくあり余って存在しているのではない。これらの有用な材物が常に新しく生産されない限り、月日のたつに従って多くは地上から失われていくであろう。材物が絶えず生産されていてもそれを消費するものの増加によってその豊富さが減少してゆくのである。そして、豊富さの不足しているという性質を稀少性 (Seltenheit) という。利用性と同時に稀少性を有するものは価値 (Wert) なる特性をもっている。利用性と稀少性から無条件に価値が生み出されるのと同様、価値が認識されるところ必ず利用性と稀少性があるものと推論すべきであるとしており⁸⁾、シュマーレンバッハは価値の実体を利用性と稀少性に求めている。

彼は財と価値について、見いだされる価値は決してそれ自身単独に使用しうるものではない。他の価値と比較することによって初めて意義をもつのである。・・・価値というものは、われわれが評価を行ったり、また評価によって最良の交換程度の数字的高さを決定することは関係がない。ある財は、われわれがその価値を測定しないでも1つの価値をもっているのである。価値の測定は、たんに価値関係を明るみに出すにすぎないと述べている⁹⁾。

この論述からわかるように、シュマーレンバッハにおいても財とは価値をもっているすべてのものであり、財と価値との同一視があると指摘できる¹⁰⁾。そして彼は、ある財が経営に対して有する価値が経営価値である。経営価値は、すべての原価計算および価格政策的論究の根本的基礎であるとして¹¹⁾、物財の評価を限界原価に基づいて評価し、調達に制約がある場合には限界原価でなく、限界効用で評価することが当該経営の所与の状況のもとに最も経済的な計算の基礎を提供することになるという経営価値論を展開している。

つぎに消費 (Verzehr) 概念について検討する。彼は、原価計算上意味される原価は、その言葉通りの原価ではない。すなわち、いかほどかかったか、Was etwas gekostet hat、は原価ではないのである。・・・時間的にみるならば、財はそれが消費されるときに原価計算によって把握されるのであり、それが購入され、支出をひき起こすときではない。これを決定するのは消費であって貨幣支出ではない。それゆえ「原価 (Kosten)」という用語は都合の良いものではない。この原価という用語は貨幣支出という事実と結び付いており、消費という事実とは結び付いていない。それは人を誤らせる結果とさえなる。なぜならば、専門外の人には支出という観念からは、簡単には抜け出せないからであると述べている¹²⁾。このように彼の場合に消費というのは、貨幣支出という事実を伴ったものを意味するのではなく、経営の給付生産プロセスの中で経営が利用できる財を費消することである。したがって、支出をしなかったものでも、価値をもつ以上は原価計算に取り入れる必要がある。

b) 給付制約性というメルクマール

我々は原価とはある一定の (bestimmte) 財消費であると考えられるけれど、ある一定の価値創造 (Wertschaften) を給付で示す¹³⁾ という彼の論述から明らかのように、給付はシュマーレンバッハの概念体系の中では原価概念に対立している。

その際には、すべての価値創造が給付であるというのではなく、本来の経営目的から生ずる価値創造だけが給付であることに留意せねばならない¹⁴⁾。

つまり、すべての財消費が原価性を持つとは限らないこと、すべての価値創造が給付を示すとは限らないのである。彼は機械工場の例を示している。

機械工場が所与の抵当権に対する利息を受け取るならば、抵当付債権利息の受取りによって、工場に対する追加的な価値創出が行われる。しかし、それは経営目的から生じていないし、それゆえ給付とみなされるべきでない。機械工場の目的は、機械を製作し販売することであって、貨幣投資から利子収益を得ることではない。これに対して、抵当付債権の利息は、抵当銀行にとってはまさに給付である。抵当の引渡しはそのような企業の目的に一致しているからである¹⁵⁾。

このように計算目的に応じて、給付の範囲と評価は異なるのであるから、原価概念と同じように給付概念もまた目的志向的といえる。

シュマーレンバッハの給付制約性についての問題点は、経営目的に属する給付と経営目的に属しない給付との区分にあるとして、経営内部のすべての財消費は本質的に互いに関係があり、それゆえ概念的に分割されるべきではないというティールマン (K.Thielmann) の意見には納得できる点もあるが¹⁶⁾、シュマーレンバッハは原価概念の明確化を図るために、いわば意識的に本来の経営目的という観点を導入し、財消費の限定をしたと考えられる。

例えば、彼は原価種類の一例としてつぎのように示しているが、租税公課 (Steuern und Abgaben) はなにゆえに原価になるのか、給付制約性とどういった関係があってそれが原価となるのか彼の論述では明確でない。しかし、

原価概念をとりわけ給付制約性の観点から論究し、財消費を材料や使用による損耗のように給付生産のための意図した財消費を示す原価発生原因原則 (Kostenverursachungsprinzip) によって当然に原価性をもつ財消費と、強制消費や貯蔵性消費 (Vorrätigkeitsverbrauch) のように給付生産に影響を及ぼす原因に基づいて発生する原価影響原因原則 (Kosteneinwirkungsprinzip) による財消費とに二分して強制消費である租税公課の原価性を論じているコジオールと同じような基本思考が当然シュマーレンバッハにもあると考えられる¹⁷⁾。

シュマーレンバッハによる原価種類の例示¹⁸⁾

I. 同一期間の支出と関係している原価

a) 外部からの給付のための原価

1. 調達した材料
2. 他の外部からの給付

b) 労務費

c) 自己経営の給付のための原価

1. 自家生産の材料
2. 他の自己経営の給付

d) 資本費

e) 租税公課

II. 前期あるいは次期以降の支出と関係している原価

a) 現在の原価 —— 前期の支出

1. 設備や他の資産の減価償却費
2. 棚卸資産の消費
3. 繰越し資産の解消

b) 現在の原価 —— 次期以降の支出

1. リスク、年金債務等のための引当金の設定

2. 予想される貸方 (passiva) の形成

III. 支出とはまったく関係していない原価 (例えば, 自己資本利子と企業家賃金に対する付加原価)

c) 評価というメルクマール

彼は、すべての評価は行われる計算目的に依存している。正当なあるいは真実な価値は絶対的ではなく、評価方針によって規定される相対的な大きさにすぎない。同じ財に対して、さまざまな価値査定 (Wertansatz) が問題になりうる。それらのうち「正当」なのは、その時々計算目的に最も役立っている価値であると述べており¹⁹⁾、評価は計算目的に依存することを指摘している。

では、評価とはどういうことか。彼は、評価するということは、財数量が貨幣価値的に表現されることであり、いうなれば価値数字をもって財数量を表現することであるというメレロヴィッツ (K. Mellerowicz) のような直接的な定義はしていないが²⁰⁾、すべて経済することは財と財との選択を行うことである。・・・評価 (Bewertung) といって、ある財が他の財に対する関係においてもつ相対的な重要度の数字的決定を含んだ価値判断 (Wertung) もあり・・・²¹⁾、という表現から、メレロヴィッツと同じ思考があると考えられる。

つまり、選択は比較を前提にする。その際に、各代替案の原価が比較数値として利用されるために貨幣で表現され評価されねばならない。なぜならば、貨幣は統一的な価値表現手段としてこの価値の定量化に役立つからである²²⁾。

周知のように、原価 = 財数量 × 財価格で示される。したがって、評価は財の数量単位の価格の計算、すなわち数量単位に対する価値の計算として行われる。そのため異種の原価財の数量は同質化されかつ合計される。評価によって、生産プロセスの中で費消される異種の財が計算上、同名のある金額で表

現される数値に変形されるのである²³⁾。

メンラット (S. Menrad) は、シュマーレンバッハが原価概念を定義する際に、評価概念で意図した内容をつぎの三点に要約している²⁴⁾。

- (1) 財消費は貨幣で表現されねばならない。
- (2) なされた支出が原価の大きさを規定せねばならないということはない。
- (3) 評価は計算目的に依存しているので、原価の査定 (Ansatz) は一定の基準によって行わねばならない。

以上の考察によって、シュマーレンバッハの原価概念は理解できるのであるが、彼は損益計算において計算される財の消費は費用 (Aufwand) であり、原価計算において経済的給付と対立せしめられるところの財の消費は原価であると述べている²⁵⁾。したがって、原価概念をより完全に理解するためには費用概念と対照せねばならない。

彼によれば、費用とは企業の計算に対し破壊されるかまたは失われたる財および用役の給付の価値であって、目的が定められたものであるか否か、企業の経営内に起こったか経営外に起こったかを問わないのである²⁶⁾。それゆえ、原価も費用も財消費を内容として含んでいるので、費用と原価の関係を明確に理解するためにはこの二つの用語を正確に区分することが必要になる。彼は費用と原価は大部分重なるが、全部重なるというのではないとしたあとで、費用は損益計算の対象であり原価は原価計算の対象であるので、費用概念と原価概念との相違を理解するには損益計算と原価計算との相違を明確に認識することが必要であるとしてそれぞれの特徴をつぎのように示している²⁷⁾。

- (1) 損益計算は、一計算期間を完全に把握せんとする自然の傾向を持っている。この原則のために必要な場合には極めて重要な比較性 (Vergleichbarkeit) の原則さえ犠牲にすることがある。また、損益計算は外部報告目的をもつ公的計算であるがゆえに、記帳資料の完全性をうるために

計算の継続性 (Prinzip der Kontinuität) という原則を重んじる。これに対して、原価計算は内部統制目的があり、経営管理と価格政策に奉任するので、正常性を把握して比較性の原則を重んじる。したがって原価計算は継続性よりも比較性が上位になる。

- (2) 損益計算は原価計算よりも多く支出と結び付いており、それによって価値的な崩壊が生じている。つまり、損益計算では、給付に関係のない支出をも費用として取り扱う。
- (3) 原価計算においては所与である給付制約性は、損益計算では欠如している。

このような原価計算と損益計算との相違および原価と費用との相違から付加原価概念がでてくるのである。

注1) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 2. Aufl, 1925. s. 8

2) E. Schmalenbach, Kostenrechnung und Preispolitik, 8 verbesserte Aufl, 1963. s. 6. シュマーレンバッハは、第2版では消費する (verzehren), 第8版では費消する (verbrauchen) という用語を使っているが、本稿では原則的には消費という用語で統一する。

3) E. Schmalenbach, a. a. o., 2. Aufl. s. 9

4) E. Schmalenbach, a. a. o., 8. Aufl. s. 6

5) K. Teilmann, Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, 1964. s. 38

6) E. Kosiol, Kostenrechnung der Unternehmung, 2. Aufl, 1979. s. 23

7) E. Schmalenbach, a. a. o., 8. Aufl. s. 5。今後、本稿で引用するシュマーレンバッハの原文はすべて第8版による。土岐政蔵訳『原価計算と価格政策』森山書店, 1954. pp. 170~171

8) E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 7. Aufl. 1939. ss. 1~2. 山形休司『原価理論研究』中央経済社, 1968. p.10 参照

9) 訳書 p14. 本稿ではシュマーレンバッハの『原価計算と価格政策』の訳書はすべて注7)でのを使用している。

10) Haar Anton, Kritik des Schmalenbachschen Kostenbegriff, in : Bw, Bl. 4. Jg.

1933. s. 17

- 11) 訳書. p16。シュマーレンバッハの経営価値論については多数の論文が書かれているが、平林喜博「シュマーレンバッハの経営価値に関する覚書」『香川大学経済論叢』第44巻第3号、1971年8月などを参照のこと。
- 12) E. Schmalenbach, a. a. o., ss. 6~7, 訳書 p. 171
- 13) E. Schmalenbach, a. a. o., s. 10
- 14) E. Schmalenbach, a. a. o., s. 10
- 15) E. Schmalenbach, a. a. o., ss. 10~11
- 16) K. Teilmann, a. a. o., s. 43
- 17) E. Kosiol, a. a. o., ss. 31~32. コジオールは原価概念を定義する際の財費消 (Güterverbrauch) の種類としてつぎのものをあげており、IIの強制的な財費消とIIIの時間的な貯蔵性費消は原価影響原因原則に基づいてはじめて給付関連的のみなされ原価として扱われるとしている。
 - I. 意図的な財費消
 1. 短期的なあるいは直接的な費消 (即時的費消)
 2. 長期的なあるいは間接的な費消 (持続的な費消あるいは使用)
 - II. 強制的な (意図的でない) 財費消
 1. 技術的・経済的な強制費消 (廃棄)
 2. 国家政策的強制費消 (租税公課)
 - III. 時間的な貯蔵性費消 (資本の利用)。例えば、企業の給付プロセスに対して強制的な作用関係にあるすべての租税公課は、企業から貨幣が支払われるという意味で財費消があり、その財費消は影響原因的に給付制約性を伴うので原価であるとしている。a. a. o., ss. 26~27 および ss. 31~32
- 18) E. Schmalenbach, a. a. o., ss. 13~14. 訳書 p. 80
- 19) E. Schmalenbach, a. a. o., s. 141 訳書 p. 180
- 20) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd I. 1950. s. 179
- 21) E. Schmalenbach, a. a. o., ss. 129~139. 訳書 pp. 9~12
- 22) E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 4. verbesserte Aufl. 1974. s. 65
- 23) E. Kosiol, Kostenrechnung, 1963. 佐藤好孝訳『コジオール原価計算』千倉書房. 1963. p. 2
- 24) S. Menrad, Der Kostenbegriff, 1965, ss. 19~20
- 25) E. Schmalenbach, a. a. o., s. 7. 訳書 p. 173

26) E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 13. Aufl. 1962. s. 82. 土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店. 1972. p. 64

27) E. Schmalenbach, a. a. o., 8. Aufl. ss. 7~9

III. 付 加 原 価

前節で考察したように損益計算と原価計算にはいろいろな相違点があり、費用＝原価とはならない。

シュマーレンバッハは、費用に対する原価の関係をつぎのように図解している¹⁾。

| | | | |
|-------|------|---------------|------|
| 損益計算： | 中性費用 | 費用であり原価（目的費用） | |
| 原価計算： | | 原価であり費用（基礎原価） | 付加原価 |

あるいは、キルガー（W. Kilger）はコジオールによって示された別原価（Anderskosten）を含めたつぎのような分類を示している²⁾。この場合に、付加原価と別原価とが合計された価値消費こそが原価計算上の原価（kalkulatorische Kosten）なのであるが、別原価については本節の後半で考察する。

| 総 費 用 | | |
|----------|----------------|--------------------|
| 中性 費用 | 目 的 費 用 | |
| | 原価として計算される目的費用 | 原価としてではなく計算される目的費用 |
| | 基 礎 原 価 | 別 原 価 付 加 原 価 |
| | | 原価計算上の原価 |
| 総 原 価 | | |

中性費用 (neutral Aufwand) は原価ではないが費用となるものであり、非原価 (Nicht - Kosten) ともいうべき項目で、寄付金、暴風雨による損害、過年度の租税等の経営外の費用項目、異常事態による費用項目、期間外の費用項目である。

これに対して、付加原価はシュマーレンバッハによれば、費用ではないが原価になるものである。つまり、損益計算では全部の原価を把握しないときの減価償却、自己資本に対する利子、および必要の際に計算される危険に対する準備等である。原価計算は、この原価を記帳される費用中には見い出さない。原価計算はこれを独自の考慮によって原価とせねばならない。よって私はこれを付加原価と称するとしている³⁾。したがって、付加原価は原価計算上の原価 (kalkulatorische Kosten) である。このように、シュマーレンバッハは前節で考察したような原価の要件をみたしつつも費用でないものを付加原価として把握するのである。

本節では付加原価の各項目について考察する。

シュマーレンバッハの論述を受けてキルガーは、最も重要な計算上の原価種類 (付加原価) としてつぎの四つを示している⁴⁾。

- (1) 計算上の企業家賃金 (kalkulatorische Unternehmerlohn)
- (2) 計算上の利子 (kalkulatorische Zins)
- (3) 計算上の減価償却費 (kalkulatorische Abschreibung)
- (4) 計算上の危険費 (kalkulatorische Wagniskosten)

以下では、キルガーの所説に従って、各項目を考察する。

(1) 計算上の企業家賃金

彼は、個人企業あるいは人的会社においては、企業主は経営管理者でもあるが一定の給料は受け取っていない。企業主の報酬は企業利益が稼得されてはじめて得られるのである。個人企業と同じ規模・構成の株式会社と比較するならば、株式会社では管理者の給料は年間一定額が支払われる。こういうことによって両企業の計算上の比較性 (Vergleichbarkeit) が妨げられる。計

算上の企業家賃金は、他社に勤務するという潜在的な可能性が企業主にある限りは機会原価として解釈されうる。これは財務簿記の中では目的費用に对照しない純粹は付加原価であるという⁵⁾。

(2) 計算上の利子

財務簿記においては、実際に支払われた他人資本利子だけが費用として考慮される。それはしばしば帳簿利子 (Buchzins) と呼ばれる。これに対して、原価計算担当者は、原価計算においては他人資本に対してだけでなく、自己資本に対しても利子が考慮されるべきであると考えている。例えば、全部で 30 Mio. DM の資本が投入されている二つの企業があり、そのうちの一家は他人資本を 5 Mio. DM だけ使用し、他の一家は 15 Mio. DM の他人資本を使っている。この二社を比較するならば、前者は年利 10% で 500,000 DM という他人資本利子を負担し、後者は 1,500,000 DM という他人資本利子を負担する。原価計算担当者はこの相違を是認しない。なぜならば、5 Mio. DM の他人資本を持つ企業は他社より 10 Mio. DM だけ自己資本を多く投入せねばならないのであり、それによって他への投資可能性 (Anlagemöglichkeit) が奪われるからである。それゆえ、自己資本投入によって引き起こされる効用喪失 (Nutzenentgang) が原価計算では考慮されねばならない。効用喪失に帰せられるべき原価は機会原価と呼ばれるとしている⁶⁾。したがって、ここで計算上の利子といっているのは自己資本利子のことである。

このように企業家賃金、計算上の利子 (自己資本利子) についてキルガーは原価の比較性、および機会原価という観点からとらえている。

(3) 計算上の減価償却費

彼は、財務会計では商法や税法の規定に基づいて減価償却を行う。これは税法上許容されている特別減価償却を考慮しているし、許容される裁量の範囲内で減価償却費計算を貸借対照表政策に従属させている。これに対して原価計算においては、できる限り正確に損耗に相応した減価償却費が各期間に負担されるように減価償却費が計算されると述べており⁷⁾、後ほど考察する別

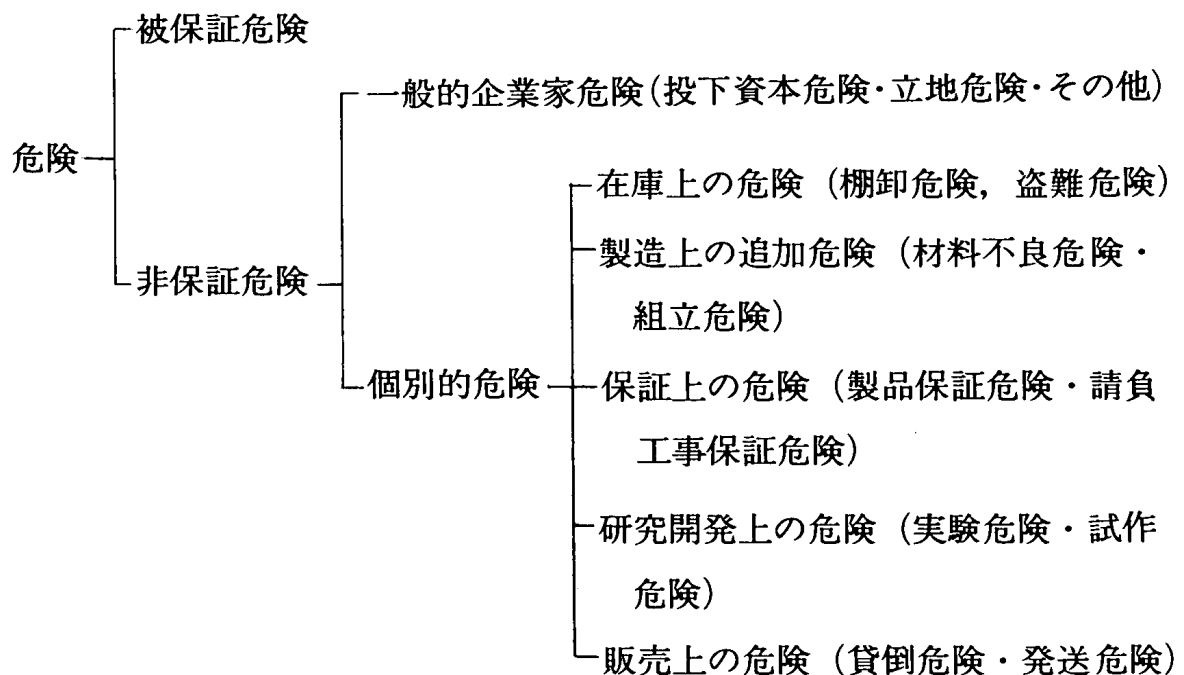
原価としての減価償却費という思考を示している。したがって、投下資本の早期回収というような政策的な観点から早期に償却済みとなった設備等をいまだ使用して生産活動をしているときには、その設備の減価償却費は財務会計上は会計処理が終わっているが、原価計算の立場では、財務会計とは別に、当該設備の減価償却費を原価計算上の原価として計算することになる。

(4) 計算上の危険費

危険費はじつに多様な内容をもっている。それゆえ、原価計算上の危険費の問題を考察するには、危険費の概念および種類をはじめに明確に理解する必要がある。

危険 (Wagnis) とは、企業のもつ性格ならびに経営活動を通じて発生してくる損失災害 (Verlustgefahr) であり、その特徴は損失災害の発生が不規則で異常性があることにある。この計算上の危険はこれを内容的にみるならば、つぎのように、保険をかけることによって保証される「被保証保険 (versichertes Wagnisse)」と保険料によって保証されない「非保証保険 (unversicherbare Wagnisse)」の二つの危険に分けられる⁸⁾。

危険はつぎのように例示される⁹⁾。



一般的企業家危険とは、企業家本来の特質から、さらに当該企業の所属している一定の産業部門を通じて、そうした個々の特別の経営条件（例えば立地）から生ずる危険である。また、個別的危険とは、経営の給付生産を通じて、時間的にも金額的にも不規則に発生している危険である。この危険費が原価性をもつか否かの認定は、その危険が給付の生産に直接関連し、特定の給付生産のために必要不可欠な関係にあるものであるか否かにかかっている。この原価性の認定の観点からすると問題になるのは、非保証危険の個別的危険費だけである。なぜならば、被保証危険は、危険が実際に発生したときは、期間損益計算上の危険損失勘定へ借記し、保険金を受取ったときはこれを危険損失勘定へ貸記され補償を通じて中和化されるので、この被保証危険は原価計算上の危険費としては原価に算入されないからである¹⁰⁾。

また、一般的企業家危険は、その危険費の発生が不確実で測定がむずかしいという性格があり、給付生産との結び付きが明らかでない。またこの危険は、企業家活動と結び付いている利益機会に対する等価物（Äquivalent）として理解されるのであり、利益によって補償されるべき性格のものである。

キルガーによれば、計算上の危険費は給付制約的な個別的危険の原価上の把握に役立つのであり、例えば、これに属するものには、保証協定による保証危険、生産制約的な鉱業に基因する鉱害（農地の受ける鉱害）、排水・爆発の害などがある。このような損害の大きさとその時間的な配分は不定である。生産制約的な個別危険のための費用は、財務会計では原価計算におけるのとは別個にたいてい算定される。財務会計では、一年間に発生する実際額をあらかじめ査定すること、および、それに対する相応な引当を行うことが試みられる。これに対して原価計算担当者は、例えば、製品単位当たりの保証費に対する経験率あるいは、採掘される石炭の重量当たりの鉱害に対する経験額（Erfahrungssatz）を確定することによって、危険費をできるだけ生産高あるいは販売高に対する因果的關係（kausale Beziehung）で捉えようと対応する¹¹⁾。したがって、仮りに、臨時に、異常に巨額な危険費損失が財務会計上

発生しても、給付生産との因果的な関係がない場合には、原価計算とは無関係になる。また逆に、ある保証活動に伴う危険費が発生したときには、それが引当額を越えている場合には原価性を持つ限りはその超過額は付加原価として原価に算入せねばならぬし、また、危険に対する保険料は、損益計算上では外部の保険会社に支払われる保険料が費用となるが、原価計算上では自家保険の分をも含めて原価として計上することになる。このようにキルガーは、危険費をつぎに考察する別原価そのものとして扱っている。

以上、付加原価の重要な項目であるという企業家賃金、自己資本利子、計算減価償却費、計算危険費についてキルガーの所説を考察したのであるが、本節の冒頭で示したように、コジオールは原価計算上の原価の中には別原価 (Anderskosten) として把握すべき項目があるという。

彼は、シュマーレンバッハに従って、中性費用と付加原価との相違は損益計算と原価計算との当然な相違から生ずる。すなわち、計算技術上の相違であると述べたあとで、そのもの自体の性格からするとまったく原価性をもつから原価計算上、考慮されなければならないが、しかし、原価計算では支出に基づいて計上された財務簿記上の金額ではなく、別個に把握されなければならないところの損費がある。そこで、私はこれを端的に別原価と呼ぶ。収支的 (pagatorisch) になされた費用は原価計算の意味での実際の財消費に一致していない。財務簿記の費用は原価の大きさ (Kostenbeträge) としては不適切であると述べて、減価償却費、支払利子、危険費等を別原価として把握している¹²⁾。

換言するならば、基礎原価は費用と同額である原価 (aufwandsgleiche Kosten) を示しており、付加原価は費用なき原価 (aufwandslose Kosten) を示しているが、別原価では費用と同額ならざる原価 (aufwandsungleiche Kosten) が問題となる。したがって、本節の冒頭で示したように、付加原価と別原価とが一体となった価値費消こそが原価計算上の原価なのである。

つぎに、別原価の典型例である減価償却費と計算上の支払利子について考

察する。危険費については既述しているので省略する。

財務会計上の減価償却費と違い原価計算上の減価償却費は、第1に、すべての設備資本部分を対象にしないで、経営目的に経常的 (laufend) に役立っている設備等についてのみ計算する。したがって、休止している工場部分とか、経営に無関係な設備については計算されない。第2に、原価計算上の減価償却費は損耗あるいは経済的な実体資産減少 (Substanzminderung) による価値減少だけを考慮する。したがって、設備財の市場価格の変化とか、異常な自然現象による損害および企業の収益力の変化等のような特別なものを原因とする価値減少は考慮しない。第3に、当該設備の予想耐用年数は、税法等に依拠する財務会計と原価計算とでは異なることがある¹³⁾。このように、減価償却費は原価計算の立場からは財務会計とは別個に計算する必要がある。したがって、既述したように、例えば、設備等の減価償却費は財務会計上では支出に基づいた減価償却費が算定されるが、原価計算では償却済みの設備の減価償却費も付加原価として把握せねばならない。それゆえ、原価計算上の減価償却費は別原価または付加原価として取り扱われる。

つぎに利子は、資本利用という意味での価値消費を示している。したがって、他人資本利子を考慮し、自己資本利子は考慮しないということは原価計算の正確性と比較性の欠如を示すので、資本利用のための原価はすべて考慮せねばならない。その際に、原価計算上の利子は経営必要資本に基づいて算定されることになる¹⁴⁾。それゆえ、具体的には、経営目的ないし給付生産目的に役立つ資本実体が原価計算上の利子計算の対象になり、経営必要資本から無利子他人資本を差引いた利付経営必要資本に基づいて原価計算上の、他人資本利子と自己資本利子とを含む利子費が算定される。その結果、これは、財務会計上のいわば、すべてを含んだ支払利子とは当然相違することになる。

コジオールは、このような別原価概念を導入することによって、シュマーレンバッハが最初に概念規定した付加原価概念および原価概念の明確化を図ったと考えられる。付加原価は原価計算上の原価であるが、その本質は機

会原価の性質をもつ支出なき財消費である。したがって、支出価値に基づいて測定される費用と消費価値に基づいて測定される原価との相違は、原価計算上の原価としての別原価概念を導入することによって明確に認識できる¹⁵⁾。原価計算上の原価＝付加原価という認識が一般にみられるが、付加原価問題を考える場合には別原価をも同時に考えねばならない。

最後に、原価の正常性という観点から付加原価を把えているメレロヴィッツ (K. Mellerowicz) の所説を考察する。

彼は、原価は費用に対する関係において、費用と等しいか費用と異なるかのどちらかであるとしたあとで、費用に等しい原価 (aufwandgleiche Kosten) の場合には、原価の主要部分をなす基礎原価が肝要である。費用と異なる原価 (aufwandverschiedene Kosten) は正確で完全な原価計算のために基礎原価につけ加えられねばならない (付加原価) と述べて¹⁶⁾、原価計算の正確性と完全性という観点から付加原価の意義を説いている。

彼は、付加原価をつぎのように二つに分けている。

a) 費用と本質的に異なる原価

b) 費用と評価上異なる原価

a) の費用と本質的に異なる原価とは、自己資本利子、人的会社での企業家賃金、借方記帳されずに即時に消費に供される無償取得された財貨の消費によって生ずる原価のように、その存在の仕方 (Wesensart) に関してはまさに原価であるが費用を示してはいないものである。

b) の費用と評価上異なる原価は、費用ではあるが原価計算においては別の評価を必要とする原価であり、減価償却費、利子、個別的危険、材料費等がある。これはコジオール¹⁷⁾の別原価に通じるものであり、損益計算と原価計算との評価原則の違いにもよるが、彼は原価の正常性 (Der Normalcharakter der Kosten) という観点も導入して考察している。

彼は、原価は経営において消費されるすべての財消費ではなく、給付生産のために必要である財消費、つまり、経営によって正常的 (normalerweise)

に、それゆえ長期的に経常的な生産条件のもとで消費されるに違いない規準的消費 (Regelverbrauch) であるとして、原価は経営で発生した正常な消費だけであり、給付生産に役立たぬものあるいは一回限りで偶然的なものは原価性がないという、いわゆる原価の正常性を原価概念に導入している¹⁷⁾。したがって、原価計算において原価の大きさを決定するための基準は、事実 (tatsächliche) ではなく正常性であるという¹⁸⁾。原価の正常性という概念によって、原価の比較性を確保するのである。

一例として、彼は材料費に関する付加原価についてつぎのように主張する。

1,000 個の材料を 9,000 DM で購入した。それゆえ単位当たり 9 DM である。この計算価格 (Verrechnungspreis) は単位当たり 10 DM である。商業簿記上では 9,000 DM が費用として記帳されているが、原価計算では 10,000 DM を原価として計算する。この場合の差額の 1,000 DM は真正な付加原価である。これに対して、計算価格が単位当たり、8 DM であったならば、原価は 8,000 DM にすぎない。この場合には 1,000 DM の中性費用が生ずる¹⁹⁾。

このようにメレロヴィッツは、原価の正常性に基づき算定される計算価格が付加原価を生み出す要因になると考えている。

今までの考察から明らかなように、付加原価には複数のタイプがあると考えられる。コジオールによって示された一分類例を示して、本節を終える²⁰⁾。

1. 本質的・給付的付加原価 (wesens-oder leistungsmäßige Zusatzkosten)
2. 計算的付加原価
 - (a) 期間的・数量的付加原価 (zeitraum-oder mengenmäßige Zusatzkosten)
 - (b) 価值的付加原価 (wertmäßige Zusatzkosten)

注 1) E. Schmalenbach, a. a. o., s. 10. 訳書 p. 177

2) W. Kilger, Einführung in die Kostenrechnung, 1976. s. 25

3) E. Schmalenbach, a. a. o., s. 10. 訳書 p. 176

- 4) W. Kilger, a. a. o., s. 26. kalkulatorische は厳密には原価計算上のとか給付単位計算上のという意味であるが、本稿では単に計算上のとか計算という用語を使っている。
- 5) W. Kilger, a. a. o., s. 27
- 6) W. Kilger, a. a. o., s. 26
- 7) W. Kilger, a. a. o., s. 26
- 8) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2. 1. 5. Aufl, 1973. s. 48。佐藤好考『現代消費主義原価計算の理論』千倉書房 1972. p. 65
- 9) K. Mellerowicz, a. a. o., s. 48。佐藤好考。同上書。p. 65
- 10) K. Mellerowicz, a. a. o., s. 48。佐藤好考。同上書。p. 66
- 11) W. Kilger, a. a. o., s. 28
- 12) E. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, 1953. s. 95
- 13) K. Mellerowicz, a. a. o., s. 46。コジオールは、いわば概念的に簡単に別原価を論究しているにとどまっている。それゆえ、本稿ではメレロヴィッツの所説をもとに具体的に別原価を考察している。
- 14) K. Mellerowicz, a. a. o., ss. 47~48。佐藤好考著、前掲書。p. 61。メレロヴィッツによれば、経営必要資本は、給付生産目的達成に役立たない財産を除外した(1), 給付生産に必要な設備財産 (Anlagenvermögen) —— 土地, 建物, 機械, その他の設備財産と(2), 取引財産 (Umsatzvermögen) および支払財産 (Zahlungsvermögen) —— 工場材料, 手持商品, 現金等からなる。Derselbe, a. a. o., s. 437。また彼によれば、経営必要資本ではない資本財の利用はすべて経営給付の原価には算入できず、経営の利益に負担させねばならない。
Derselbe, Kosten und Kostenrechnung, Bd 1. 5. Aufl, 1973. s. 11
- 15) 佐藤好考著、前掲書。p. 59
- 16) K. Mellerowicz, a. a. o., Bd. 1. s. 9
- 17) K. Mellerowicz, a. a. o., Bd. 1. s. 5
- 18) K. Mellerowicz, a. a. o., Bd. 1. s. 6
- 19) K. Mellerowicz, a. a. o., Bd. 1. s. 13
- 20) E. Kosiol, Bilanzform-und Einheitsbilanz, 2. Aufl, 1949. s. 172。神戸大学会計学研究室編『原価計算ハンドブック』税務経理協会 1977. p. 82 を参考にした。

IV. お わ り に

本稿では、付加原価の実質的な意義を考察したのであるが、付加原価をどのように分類しようともそれなりの理論的な根拠が必要である。

例えば、材料費に関して付加原価の三つのケースが認識できる。

- (1) 材料を無償取得し、借方記帳せずに即時に消費する場合
- (2) 購入原価¥100の材料を生産工程へ投入するときの時価が¥120である場合
- (3) 正常な計算価格が¥120である材料の実際の偶然的な価格が¥100であった場合

(1)は、貨幣支出はないが、材料という財の価値消費があることによる付加原価であり、(2)は、支出価値に基づく期間損益計算と消費価値に基づく原価計算との評価原則の相違による付加原価であり、(3)は、原価の正常性という原価の必須要件に基づく付加原価である。(1)、(2)、(3)とも価値消費としての原価の比較性を基本思考としていることに留意せねばならない。

(1)の場合には、贈与された固定資産その他の原価財であっても、財務会計上資産として認識・測定されたものは原価計算上の付加原価（消費段階で認識される付加原価）にはならないということに留意すべきである。たとえば、無償取得の材料を適正に評価して、未実現利益引当金を計上した場合には取引の記帳をしたときに付加原価が認識されるのであり、当該材料を消費したときにはもはや付加原価の問題は生じない。(未実現利益引当金は、当該材料が売上原価に計上されたときに実現中性収益として処理される。)¹⁾したがって、贈与され、取得原価ゼロの製造用固定資産を財務会計上資産として認識しなければ、その減価償却費は付加原価となるが、取得時にこれを資産として計上し、その貸方項目として資本剰余金を計上するならば、減価償却費の計算方法が同一であるかぎり、それは付加原価とはならない²⁾。それゆえ、償却済みの固定資産に適正な評価額を与えた場合にも付加原価は生じないこと

になる。

(2)の場合には、時価で測定される消費価値の把握にその眼目がある。財務会計では、資産の取得原価の決定に関しての「原価即事実」説と「原価即価値」説のうち、会計が本質的に追求すべきものは価値であって、対価は通常の市場交換においては、それが取得時の公正な価値にほぼ等しく、したがってその対価にもとづく原価は、価値を表現する一般的な指標として信頼できるから採用されるところとして、後者の「原価即価値」説が有力である³⁾。しかしながら、例えば、土地価格の再評価問題にみられるように、インフレーションの影響による貨幣価値変動に対して、現実の財務会計がどれほどその論理を貫徹しているのかはなほ疑問である。それに対して、原価計算は付加原価概念を組み入れることによって、そこに一貫した価値計算に対する論理があると考えることができる。

(3)の原価の正常性は、基本的には、原価項目と非原価項目との区分基準である。それが付加原価の算定に際しての基準になるということは、原価の正常性が絶対的基準になることを意味している。この点については、まだ検討を必要とするであろう。

本稿で考察した付加原価は、いわば在来型の計算原価である。最近、人的能力コスト、組織コスト、心理的成本、情報コスト、社会的コスト等をも計算原価 (kalkulatorische Kosten) として考察する方向があるが⁴⁾、これらの新付加原価の問題が今後の大きな研究課題になると思われる。

注1) 番場嘉一郎『原価計算論』中央経済社、1963. p. 36

2) 岡本清『原価計算』国元書房、1980. p.26

3) 新井清光『財務会計論 (増補改訂版)』中央経済社、1980. p.75

4) 角谷光一「計算原価のことについて」企業会計、第26巻第6号、1974年5月、p.102